

ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN SUPUESTOS DE DELITO FISCAL

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante

1. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y CONSIDERACIONES PRELIMINARES SOBRE EL TÍTULO VI DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El Título VI de la Ley General Tributaria¹ (LGT) define, bajo la rúbrica «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», el rol a desempeñar por la Administración Tributaria en casos de delito fiscal.

Dicho Título, en vigor desde el 12 de octubre de 2015, fue incorporado mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre², con la finalidad de acompañar lo previsto en la LGT a la reforma del artículo 305 del Código Penal (CP) operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre³. Atendida su trascendencia, pues invierte completamente el sistema anterior⁴ en el que el artículo 180.1 LGT imponía la paralización del procedimiento administrativo y otorgaba en

1. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

3. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

4. En relación con los efectos del proceso penal sobre el procedimiento de inspección tributaria en el sistema precedente, véase: IGLESIAS CAPELLAS, Joan: «Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, n° 359, 2013, pp. 103-146.

exclusiva al juez penal la potestad de liquidar en los casos de posible delito fiscal, la inclusión de este Título VI ha sido calificada por la doctrina⁵ como la novedad más importante de la reciente reforma de la LGT.

No en vano, ya el legislador en su Exposición de motivos declaraba como principal objetivo de la modificación introducida a través de la Ley 34/2015, el de «establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aun en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal, al ser este uno de los cambios más significativos operados en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal».

En efecto, la citada LO 7/2012 vino a reformular el apartado 5 del artículo 305 CP⁶ que, desde el 17 de enero de 2013, posibilita que la Administración Tributaria liquide, de forma separada, en función de que los elementos se encuentren o no vinculados al posible delito fiscal; al tiempo que prevé que dichas liquidaciones se sometan a distintos procedimientos de tramitación y recursos, como examinaremos más adelante.

Ciertamente, convenimos con el sector doctrinal mayoritario⁷ en que tal reforma normativa encuentra su razón de ser en el cambio legislativo del artículo 305.5 CP —tras la reforma de 2012 pasó a ser el apartado 7— que, con carácter anterior, se había llevado a cabo mediante la LO 5/2010, de 22 de junio, y de cuyo *dictum*⁸ se desprendía la voluntad de instaurar un nuevo modelo de delito fiscal en el que la Administración Tributaria pudiera liquidar y recaudar la deuda, sin perjuicio del desarrollo del proceso penal.

5. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 170, 2016, p. 17.

6. Con arreglo a lo dispuesto en el vigente artículo 305.5 CP: «Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haber cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. (...)».

7. FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», *Quincena Fiscal*, n° 1-2, 2011, p. 9; HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel: «Prejudicialidad penal y delito fiscal», *Diario La Ley*, n° 7741, Sección Tribuna, 22 de noviembre de 2011, [LA LEY 17925/2011], p. 2; LÓPEZ DÍAZ, Antonio: «Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 167, 2015, p. 30. En contra de esta postura, sitúa el citado precepto en el ámbito estricto de la recaudación: BAÑERES SANTOS: «Delito fiscal (art.305, 306 y 307)», en: QUINTERO OLIVARES, (dir.): *La Reforma penal de 2010: análisis y comentarios*, Aranzadi, 2010.

8. El nuevo apartado 5 —hoy, apartado 7— incorporado por la LO 5/2010 en el artículo 305 CP, reza como sigue: «En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley».

Esta interpretación se ve reforzada por la Exposición de motivos del Anteproyecto de dicha Ley, donde se explicitaba la intención de que «la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal y como parece ser la tendencia general en Derecho comparado».

En definitiva, se evidencia que el Título VI de la LGT, introducido a través de la Ley 34/2015, es claramente deudor de las reformas penales precedentes, orientándose —tal y como indica la Exposición de motivos de aquella— hacia la superación del diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quien se consideraba presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública, frente a quien aparecía como mero infractor administrativo, en relación con la obligación de pagar la deuda tributaria o aportar garantías para la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo.

Al estudio de las distintas consecuencias que implica el sistema en vigor sobre los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador tributario dedicaremos las líneas que siguen.

2. CONSECUENCIAS DE LA APRECIACIÓN DE INDICIOS DE DELITO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

El sistema imperante parte de dos premisas incuestionables, a saber: el interés general de la Hacienda Pública en el cumplimiento de las obligaciones tributarias impagadas y la necesidad de salvaguardar las garantías constitucionales que asisten a los obligados tributarios. La consecución de este doble objetivo exige conciliar dos ordenamientos, tarea ésta a la que se orienta el régimen en vigor y que implica la búsqueda de un difícil equilibrio entre el proceso penal y los procedimientos tributarios en este ámbito.

De hecho, la valoración de la reforma acometida ha dividido a los especialistas en la materia, pues mientras unos estiman que se ha conseguido ahondar en una mayor autonomía de los procedimientos tributarios frente a la prevalencia del orden penal que existía en el régimen anterior⁹, otros, por el contrario, denuncian una cierta invasión de la Administración Tributaria en el campo penal¹⁰.

9. Sin duda, el mandato recogido en el antiguo artículo 180.1º LGT —entre otros aspectos— confería preferencia al proceso penal sobre el tributario, tal y como señalaba: Ruíz García, José Ramón: «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 151, 2011, p. 731. En contraste, con la regulación actual se ha logrado implantar un peculiar régimen legal que reconoce, a la vez, la autotutela administrativa y el principio de preferencia del orden penal, tal y como resalta, entre otros: LITAGO LLEDÓ, Rosa: «Un nuevo modelo de relaciones entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito fiscal», *Crónica Tributaria*, nº 165, 2017, p. 60.

10. Un planteamiento opuesto es el sostenido por TEJERIZO LÓPEZ, al criticar que la reforma del CP de 2012 —con la que se alineó la posterior modificación de la LGT en 2015— constituyó

La toma de postura al respecto exige analizar los principales aspectos de la reforma contenidos en los diferentes procedimientos tributarios y su imbricación con el proceso penal.

2.1. Relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito fiscal

2.1.1. La simultaneidad procedimental

Como primera novedad significativa cabe destacar la eliminación de los apartados 1 y 2 del artículo 180 LGT y su sustitución por el artículo 250.1 LGT¹¹ que, tomando como antecedente directo el tenor del artículo 305.5 CP tras la reforma de 2012, instaura el llamado «paralelismo procedimental» al permitir la tramitación del procedimiento de inspección tributaria, pese a la apreciación de indicios de delito.

De este modo, como regla general y, a diferencia de lo que ocurre con el procedimiento sancionador —donde rige el principio *ne bis in idem*—, el procedimiento de comprobación (y consiguiente liquidación) y el proceso penal podrán discurrir paralelamente. El pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio fiscal no impide la continuación del procedimiento administrativo; o lo que es igual, la denuncia penal no paraliza el procedimiento de liquidación, como seguidamente examinaremos.

una intromisión de la Administración Tributaria en el orden penal. TEJERIZO LÓPEZ, REDF, 2016, pp. 19 y 27, asumiendo la opinión de BAÑERES SANTOS, cuando afirma que «nos hallamos ante una nueva muestra del «derecho de conquista» o de «colonización» que en esta materia viene ejerciendo de unos años a esta parte el Derecho administrativo tributario». BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, (dir.): *La Reforma penal de 2010: análisis y comentarios*, 2010.

En contra, sin embargo, RAMÍREZ GÓMEZ, al negar la supuesta radicalidad de la reforma, en la medida en que «del aparente paralelismo procedimental establecido, tratando de compatibilizar la vía administrativa y la penal, no se derivan las consecuencias lógicas, al impedir el acceso a la vía contencioso-administrativa y supeditar la liquidación tributaria vinculada al delito a lo que se determine en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación (...)». RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: «Las actuaciones de la Administración Tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 171, 2016, p. 59. Esta línea de pensamiento es compartida, entre otros, por CALVO VÉRGEZ, que apunta también razones adicionales en el seno del procedimiento de recaudación: CALVO VÉRGEZ, Juan.: «El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, n° 11, 2016, p. 57.

11. Según el artículo 250.1 LGT: «Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título».

Este relevante cambio legislativo, que ya habíamos propuesto de modo pionero en un trabajo¹² de 2007, ha sido aplaudido por la mayoría de la doctrina¹³, incluidos aquéllos que se han mostrado más críticos con las reformas del CP (2012) y la LGT (2015), en el bien entendido de que la Administración tributaria ostenta el derecho y la obligación de liquidar y cobrar el tributo. De hecho, como recuerda Espejo Poyato, el único límite que la denominada «prohibición de las dos verdades» impone a la Administración en el caso del delito de defraudación tributaria «no es sino el derivado del normal juego de las cuestiones prejudiciales en nuestro país, que es el de abstenerse de sancionar, pero solo abstenerse de liquidar cuando se produzca una situación de prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción penal ex artículo 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es decir, cuando la liquidación dependa de la previa declaración de algo como delito, lo que no sucede, en principio, con la cuota tributaria que solo surge del hecho imponible»¹⁴.

Debe precisarse, asimismo, que el sistema en vigor no exime a la Administración Tributaria de trasladar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, si bien esta actuación se retrasa a un momento posterior, una vez finalizado el procedimiento de comprobación o inspección y practicada la correspondiente liquidación (la denominada «liquidación vinculada al delito»). El acto administrativo de liquidación que ahora se requiere, en contraste con la mera estimación de la deuda defraudada en el sistema anterior, no altera empero la doctrina del Tribunal Supremo (TS), en virtud de la cual «la eventual existencia de una liquidación ya efectuada for-

12. RIBES RIBES: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, 2007, p. 184, cuando señalábamos que «cabría plantear la posibilidad de que la Administración Tributaria conservara empero la facultad de autotutela declarativa, ejercitando el derecho a la reserva de la acción civil. En esta línea, proponemos de *lege ferenda* una modificación al respecto en el art.32.5º RGRST, que, sin afectar al principio *ne bis in idem* (...), posibilitara el desdoblamiento en dos del expediente, (...), de modo tal que mientras uno se tramitara en vía administrativa dirigido exclusivamente al cobro de la cuota sin ningún tipo de sanción, en la vía penal se dilucidaría de modo paralelo si la conducta integra o no el delito contemplado en el art.305 CP».

13. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa: «La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública: ¿Jurisdicción penal o Administración Tributaria?», *Crónica Tributaria*, n° 167, 2018, p. 94. No obstante, la citada autora plantea reparos al nuevo sistema desde el punto de vista de su adecuación constitucional y propone su sustitución por el mecanismo de autonomía competencial con acumulación eventual de la pretensión de liquidación tributaria (pp.106-112). Véase, asimismo: GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa: «Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios», *Crónica Tributaria*, n° 168, 2018, pp. 61 y 63, donde señala que: «Hay que admitir que el paralelismo procedimental es el mejor sistema de relaciones entre el procedimiento tributario y el proceso penal, como lo demuestra el hecho de ser el más extendido en el Derecho comparado. Sin embargo, en España la regulación concreta que se ha llevado a cabo por la Ley 34/2015 incurre en errores muy graves (...)». En contra de la simultaneidad procedimental, sin embargo: CHICO DE LA CÁMARA: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Thomson Reuters - Aranzadi, 2012, p. 182.

14. ESPEJO POYATO, Isabel: «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», *Revista de contabilidad y tributación (CEF)*, n° 388, 2015, p. 18.

malmente por la Administración tributaria, al incorporarse al proceso penal por delito fiscal no será otra cosa que una prueba más, sin duda atendible, pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes, y a la posterior valoración por el Tribunal»¹⁵.

Voces autorizadas han alertado, con todo, sobre la posible existencia de una «prejudicialidad administrativa *de facto*», dado que si con anterioridad no eran infrecuentes «las condenas penales sobre la exclusiva base, prácticamente indiscutida, del informe inspector, que produce, con mayor o menor fundamento, a menudo sin la adecuada confrontación, una inversión de la carga de la prueba»¹⁶, con el sistema vigente en el que el informe de la inspección se acompaña de un auténtico acto administrativo de liquidación, «el riesgo de que la citada prejudicialidad *de facto* se incremente es algo fácilmente previsible»¹⁷.

Como excepción a la facultad de liquidar de la Administración Tributaria, el artículo 251 LGT obliga a ésta a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la «liquidación vinculada al delito en los tres supuestos siguientes: a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito; b) Cuando como resultado de la investigación o comprobación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto; y, c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

Concordamos con los autores¹⁸ que han denostado la amplitud con la que se articulan estas excepciones. Llama especialmente la atención el supuesto del apartado b), que supone reconocer que es posible detectar indicios de delito incluso desconociendo si concurre el importe exigido para ello, así como la identidad del posible autor del mismo. E igualmente criticable resulta el supuesto previsto en el apartado c), al atribuir a la Administración una potestad exce-

15. Véanse las Sentencias del TS de 30 de octubre de 2001 y de 5 de diciembre de 2002, entre otras.

16. ESPEJO POYATO: *Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, p. 304.

17. RAMÍREZ GÓMEZ, *REDF*, 2016, p. 73. En la misma dirección se había pronunciado SÁNCHEZ PEDROCHE, al advertir que «mientras que en la LGT/2003 la liquidación contenida en el procedimiento inspector era tan solo una mera previsión, a los efectos de activar una *notitia criminis* que permitiese valorar la existencia de los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal, a partir de ahora ya se contará con una verdadera liquidación administrativa, con el evidente influjo que ello puede suponer para unos jueces de lo Penal cargados de trabajo y que carecen de los conocimientos oportunos en una materia tan técnica como la tributaria». SÁNCHEZ PEDROCHE.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *CEF Fiscal Impuestos*, p. 53, (https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/reforma-ley-general-tributaria-ley-34-2015_c_s.pdf; última visita: 24 de julio de 2019).

18. PALAO TABOADA, Carlos: «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de ley de modificación de la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 167, 2015, p. 52; LÓPEZ DÍAZ, *REDF*, 2015, p. 34; RAMÍREZ GÓMEZ, *REDF*, 2016, p. 74; y, SÁNCHEZ PEDROCHE, *CEF Fiscal Impuestos*, p. 56.

sivamente amplia para la apreciación de las circunstancias mencionadas. Pese a que la decisión de no liquidar en tales supuestos ha de ser motivada, debiendo trasladarse al órgano judicial junto a la denuncia o querella, no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario¹⁹, suspendiéndose el procedimiento administrativo hasta que la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Nótese, en suma, que la decisión administrativa de no practicar liquidación en estos casos nos situará ante un escenario muy similar al existente con la regulación anterior, en el que en la hipótesis de recaer sentencia condenatoria, la responsabilidad civil²⁰ sustituirá a la deuda tributaria (Disposición adicional décima de la LGT), lo que imposibilitará la cobranza de esta última hasta que aquélla no sea dictada, perdiéndose así las ventajas que se predicán del sistema actual.

2.1.2. La doble liquidación

Cuando resulte procedente la simultaneidad de procedimientos²¹, el artículo 250.1 LGT dispone que «procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados (...)». Cabe resaltar que, a diferencia del artículo 305.5 CP, cuya formulación alude a una mera posibilidad («podrá liquidar»), la LGT concibe la misma como un deber para la Administración, con la única salvedad de los supuestos del artículo 251 LGT, ya examinados.

Se articula de esta forma un segundo paralelismo, esta vez dentro del procedimiento administrativo, que distingue dos tipos de liquidación administrativa en función de que versen o no sobre conceptos tributarios vinculados con el posible delito. Huelga afirmar que la tramitación prevista en cada caso difiere, ajustándose a las reglas que a continuación expondremos si existe vinculación con el delito, o bien al procedimiento ordinario en caso contrario.

19. Este aspecto, muy criticado en sede doctrinal, sigue pareciéndonos acertado, tal y como ya defendimos en trabajos previos: RIBES RIBES, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, 2007, pp. 88-95; y, «La supresión del trámite de audiencia previo a la remisión del expediente administrativo al orden penal en los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 143, 2009, pp. 663-688.

20. Sobre este tema y la problemática suscitada al respecto, véase: SANZ DÍAZ-PALACIOS, *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Atelier, 2009.

21. Aunque no se menciona la posibilidad de que los indicios de delito se detecten en el seno de un procedimiento de gestión o, incluso, a resultas de la información obtenida por otros cauces, es evidente que en estos casos deberá iniciarse el procedimiento de comprobación e investigación correspondiente, pues es a los órganos de la inspección a quienes compete dictar la liquidación de los elementos de la obligación tributaria vinculados a un posible delito fiscal. RAMÍREZ GÓMEZ, *REDF*, 2016, pp. 76 y 77.

Centrándonos en la propuesta de liquidación vinculada al delito, el artículo 253.1 LGT recuerda —de manera superflua— que ésta deberá ser motivada y notificada al obligado tributario, concediéndole el trámite de audiencia de 15 días naturales a contar desde el siguiente al de notificación. De la interpretación conjunta de los apartados primero y tercero del precepto que nos ocupa cabe deducir que en este supuesto no se formalizará el acta de inspección.

Transcurrido dicho plazo y examinadas las alegaciones presentadas —si es el caso—, «el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querella, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública». Como apunta Palao Taboada²², este último extremo resulta desconcertante, pues a estas alturas del procedimiento ya se habrá puesto de relieve la existencia de indicios de posible delito, que de hecho es lo que habrá motivado la formulación de la «liquidación vinculada al delito» por parte del inspector, escindiéndole de la liquidación ajena a éste, por lo que cualquier control administrativo sobre la consistencia de tales indicios debería haberse producido con anterioridad.

Carácter relevante encierra la previsión del artículo 253.1 LGT, reiterada en el artículo 254.1 y sobre la que volveremos en el epígrafe siguiente al tratar sobre la irrecurribilidad de la liquidación vinculada al delito, cuando establece que: «En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2.c) de esta Ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública».

De ello se desprende, y así lo corrobora la propia Exposición de motivos²³, la atribución de una distinta naturaleza a la obligación tributaria vinculada al delito respecto a la que no presenta esta conexión. O lo que es igual, se reconoce una naturaleza diferente a dos partes de una misma deuda tributaria,

22. PALAO TABOADA, *REDF*, 2015, p. 53.

23. Tal y como se señala en la Exposición de motivos: «Dentro del ámbito tributario, resulta necesario establecer normas sustantivas específicas para las deudas tributarias derivadas de la forma más grave de defraudación tributaria, como es el delito contra la Hacienda Pública que, por su singularidad, tienen también un tratamiento procedimental diferente que se inicia en el ámbito administrativo y concluye en el judicial. Ese régimen jurídico propio —que fundamentalmente excluye la extinción total o parcial de la deuda por la concurrencia de defectos o dilaciones en el procedimiento administrativo de comprobación es, además, coherente con las pautas comunes de una correcta represión de los comportamientos delictivos (...)».

derivada de un único hecho imponible²⁴, al margen de que algunos de los elementos de dicha deuda resulten de una comprobación en la que, adicionalmente, se ha revelado la potencial existencia de un delito.

Una vez dictada la liquidación administrativa, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, finalizando el procedimiento de comprobación respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación con la notificación de la misma al obligado tributario. En ella se advertirá que el cómputo del período voluntario de ingreso solo se iniciará cuando sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente.

Igualmente de manera innecesaria, el artículo 253.1 LGT reitera lo ya previsto en los artículos 68.1.b) y 189.3 del mismo cuerpo legal, que prevé que el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpa los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción.

La inadmisión de la denuncia o querella determinará, de acuerdo con el artículo 253.2 LGT, la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito. Procederá en este caso la formalización del acta oportuna, que se tramitará según el procedimiento ordinario. Por lo demás, vuelven a enunciarse, de forma redundante, las reglas comunes sobre el plazo de terminación de las actuaciones (artículo 150.5 LGT), intereses de demora (artículo 26.5 LGT) y reinicio del cómputo del plazo de prescripción (artículo 68.7 LGT).

En este punto, el legislador parece olvidar que, en algunos casos, puede existir ya otra liquidación, no vinculada al delito, que habrá seguido la tramitación ordinaria. ¿Significa ello que la inadmisión de la denuncia o querella traerá consigo una segunda acta de inspección y una tercera liquidación? Las opiniones sobre esta cuestión son dispares, pues, mientras algunos autores²⁵ sostienen que la retroacción de actuaciones supondrá dejar sin efecto la liquidación precedente derivada del acta integral, otros²⁶, desde una óptica diversa, no comprenden por qué la liquidación originaria no permanece inalterada, en el entendido de que la existencia o no de delito no debería variar la cuota tributaria, y menos aún exigirse intereses de demora derivados de la nueva liquidación.

Finalmente, en aplicación del mandato del artículo 250.1 LGT, el artículo 253.3 LGT impone la obligación de dictar dos liquidaciones separadas cuando, por un mismo concepto impositivo y periodo, sea posible distinguir elementos en los que se aprecie dolo determinante de un delito de defraudación tributaria, junto a otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se detecte tal conducta dolosa. Cabe advertir que esta formulación hipotética

24. PALAO TABOADA, *REDF*, 2015, p. 54.

25. DE MIGUEL CANUTO, Enrique: «Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, n° 10, 2016, p. 14; y, RAMÍREZ GÓMEZ, *REDF*, 2016, p. 83.

26. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *CT*, n°168, 2018, p. 89.

da por supuesto que pueden existir situaciones en las que tal distinción — compleja por naturaleza— no sea posible, ya sea porque la totalidad de la deuda tributaria se halla ligada al delito fiscal (caso, por ejemplo, de la falta de presentación de la declaración) —por lo que solo cabría dictar una liquidación vinculada al delito—, ya porque los elementos vinculados y no vinculados al delito al delito se encuentran tan entrelazados que dicha separación no es viable. Ahora bien, en este último supuesto, muy frecuente en la práctica, donde la distinción no es factible, tampoco se arbitra expresamente la solución a adoptar.

Como es obvio, la previsión de dos liquidaciones separadas tiene por finalidad someterlas a un procedimiento y régimen de recursos distinto. En cualquier caso, la desagregación del hecho imponible entre elementos vinculados o no con un posible delito ha tenido una acogida desigual en la doctrina, toda vez que frente a quienes lo han denostado²⁷, calificándolo de artificioso, se sitúan los que no lo consideran tan descabellado²⁸, apoyándose en la doctrina administrativa²⁹ y jurisprudencial³⁰ ya existente sobre la posibilidad de la Administración de practicar liquidaciones provisionales en relación con los elementos del hecho imponible no afectados por el dolo. En opinión de esta última corriente doctrinal, la única novedad estribaría, pues, en la práctica de una liquidación administrativa respecto a los hechos que se consideren vinculados con la posible comisión del delito.

La previsión de dos liquidaciones obliga al legislador a diseñar normas concretas sobre la cuantificación de la deuda contenida en cada una de ellas. De este modo, el artículo 253.3 LGT establece que se formalizará, por un lado, una propuesta de liquidación vinculada al delito y, por otro, un acta de inspección. La primera integrará los elementos que hayan sido declarados, en su caso, sumándose todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y restándose los ajustes a favor del obligado tributario, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota. En el supuesto de que la declaración presentada hubiera arrojado una cuota positiva, se procederá a su descuento a efectos de calcular esta propuesta de liquidación.

Por su parte, la propuesta de liquidación contenida en el acta incluirá todos los elementos comprobados, estén o no vinculados con el posible delito, deduciéndose la cantidad derivada de la propuesta de liquidación mencionada en el párrafo anterior.

27. PALAO TABOADA, *REDF*, 2015, p. 71; RUIZ ZAPATERO, Guillermo C.: «La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal», *Quincena Fiscal*, n° 11, 2016, p. 120.

28. BERTRÁN GIRÓN, Fernando: «El proyecto de ley de reforma del art.305 del Código Penal: principales novedades», *Carta Tributaria*, n° 19-20, 2012, p. 21; y, RAMÍREZ GÓMEZ, *REDF*, 2016, pp. 84 y 85.

29. Resoluciones del TEAC para unificación de criterio de 4 de diciembre de 2014 y 10 de septiembre de 2015.

30. Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2012, confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014.

A modo de cierre, se concede la posibilidad al obligado tributario de optar alternativamente por un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, remitiéndose a lo que se disponga a este respecto a nivel reglamentario. Aunque la Exposición de motivos justifica esta opción en «una clara vocación garantista para el obligado tributario, inspirada en la aplicación del principio de mínima intervención de la norma penal», dicho sistema proporcional ha sido cuestionado por algún autor al entender que podría constituir una vulneración del carácter *ex lege* de la obligación tributaria³¹.

Sea como fuere, lo cierto, y así lo ha reconocido unánimemente la doctrina³², es que tales reglas de cuantificación plantean no pocos problemas de aplicación en el seno de los impuestos progresivos.

Con vistas a despejar las dudas suscitadas como consecuencia de la puesta en práctica de este nuevo modelo de relaciones entre la Administración Tributaria y la jurisdicción penal en casos de posible delito fiscal, las previsiones legales comentadas han sido desarrolladas reglamentariamente mediante el Capítulo V del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos³³, comprensivo de los artículos 197 bis a 197 sexies, encerrando especial importancia a los efectos que nos ocupan el contenido del artículo 197 quinquies³⁴.

31. MARTÍN QUERALT, Juan: «A vueltas con el Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, nº 274, 2014, p. 2.

32. PALAO TABOADA, *REDF*, 2015, p. 57; LÓPEZ DÍAZ, *REDF*, 2015, p. 36; y, RAMÍREZ GÓMEZ, *REDF*, 2016, pp. 85 y 88, donde se inclina, a efectos del cálculo de las correspondientes cuotas, porque se aplique el tipo medio que correspondería a la liquidación global (esto es, tanto la vinculada al delito, como la no afectada por el dolo e incluida en el acta de inspección) y no limitarse a aplicar la tarifa en función de los elementos que integran la liquidación vinculada al delito.

33. Modificado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre. Vigente desde el 1 de enero de 2018.

34. De conformidad con el Artículo 197 quinquies, denominado «Cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito, en casos de concurrencia de cuota vinculada y no vinculada a delito contra la Hacienda Pública»:

«1. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos no vinculados a dicho delito, se aplicará la normativa prevista en el artículo 197 quater de este reglamento, con las especialidades señaladas en este precepto.

Para verificar si los elementos vinculados al delito contra la Hacienda Pública determinan una cuota defraudada determinante de dicho ilícito penal, se tendrá en cuenta lo establecido en la letra a) del apartado siguiente.

2. En los supuestos a los que se refiere el apartado anterior, se efectuarán dos liquidaciones provisionales de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada a delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se

2.1.3. La irrecurribilidad en vía administrativa y judicial de la liquidación vinculada al delito

La liquidación administrativa vinculada al delito se somete a un régimen peculiar, que el legislador³⁵ parece fundamentar en un doble motivo: la particular naturaleza de esta liquidación —cuya finalidad es eminentemente recaudatoria— y el mantenimiento de la preferencia del orden penal en la determinación de la deuda tributaria —esto es, su supeditación a la sentencia que dicte el juez penal—.

De acuerdo con ello, frente a la posible interposición de recursos y reclamaciones contra la liquidación administrativa que resulte de la regularización de los elementos y cuantías no vinculados con el eventual delito (artículo 254.2 LGT), la liquidación vinculada al delito no es susceptible de impugnación en vía administrativa, correspondiendo antes bien al juez penal la determinación de la cuota defraudada mediante sentencia (artículo 254.1 LGT).

La filosofía subyacente, consistente en atribuir al juez penal una competencia liquidatoria de naturaleza inequívocamente administrativa³⁶, se refleja, asimismo, en la irrecurribilidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa de la mencionada liquidación, introducida a través de la nueva Disposición adicio-

aprecien indicios de delito, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho en ese periodo. Adicionalmente, se minorarán las partidas a compensar o deducir susceptibles de aplicación, salvo que el obligado tributario ejercite la opción a que se refiere el apartado siguiente de este mismo artículo. Si la declaración presentada en plazo hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación vinculada a delito.

b) La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito. En estos casos, la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada a delito, minorará la cuota de la propuesta de liquidación contenida en el acta.

3. No obstante, en caso de que el obligado tributario optara por la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota a que se refiere el apartado anterior, el importe concreto a minorar por dichas partidas en la liquidación vinculada a delito, se determinará aplicando al importe total de las mismas, el coeficiente resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma de los incrementos y disminuciones en la base imponible, multiplicada por el tipo medio de gravamen, y los incrementos y disminuciones en la cuota, todos ellos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

b) En el denominador, la suma de la totalidad de los incrementos y disminuciones en la base imponible multiplicada por el tipo medio de gravamen, y la totalidad de los incrementos y disminuciones en la cuota, con independencia de que se hallen o no vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Se entenderá por tipo medio de gravamen, el resultado de dividir la cuota íntegra entre la base liquidable.

El cálculo de ese coeficiente se efectuará prescindiendo del importe de todas las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota».

35. Véase la Exposición de motivos de la Ley 34/2015.

36. PALAO TABOADA, *REDF*, 2015, p. 58.

nal décima³⁷ de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Con arreglo a la misma, incorporada mediante la Disposición Final Tercera de la Ley 34/2015: «De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.a) de esta ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma. (...)». Se adopta, pues, como fundamento, el tenor del artículo 3.a) de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa, según el cual no corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo «las cuestiones expresamente atribuidas a los órdenes jurisdiccionales civil, penal y social, aunque estén relacionadas con la actividad de la Administración pública».

Ciertamente, pocos aspectos han concitado una crítica más ardua y unánime por parte de la doctrina. Un primer grupo de autores, con los que coincidimos, reconoce que no existe en sentido estricto vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva³⁸, pero alerta sobre la quiebra del principio del juez natural³⁹. En efecto, la inimpugnabilidad en vía contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito implica trasladar el control de la legalidad de dichos actos administrativos a la jurisdicción penal, que no es la naturalmente competente por razón de la materia.

No es menos cierto, con todo, que el texto constitucional no se refiere al juez natural, sino al juez ordinario predeterminado por la ley, como derecho ínsito en el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24.2 CE. Y, a mayor abundamiento, cabe también precisar que según la doctrina del Tribunal Constitucional, el contenido necesario de aquel derecho se traduce en la fijación previa en una norma legal del órgano judicial que haya de conocer un determinado tipo de asunto.

En esta línea de razonamiento, nos preguntamos si dicha irrecurribilidad no supone, en cierto modo, una merma de las garantías alojadas en el derecho al

37. Con arreglo a la misma, incorporada mediante la Disposición Final Tercera de la Ley 34/2015: «De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.a) de esta ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma. (...)».

38. PALAO TABOADA, *REDF*, 2015, p. 71; MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario», *Quincena Fiscal*, n° 6, 2016, p. 109.

39. MARTÍN QUERALT, Juan: «Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada al delito», *Carta Tributaria*, n° 11, 2016, pp. 20 y 21; MARTÍN LÓPEZ, Jorge: «La irrecurribilidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley», *Quincena Fiscal*, n° 10, 2018, p. 70.

juez ordinario, contemplado en su vertiente sustantiva de naturalmente competente por razón de la materia. Como afirma Martín López, «la tutela judicial se resiente no sólo al negar a las liquidaciones vinculadas al delito el cauce ordinario de impugnación de las liquidaciones tributarias (...), sino también cuando se acaban sustrayendo tales liquidaciones del control jurisdiccional especializado por razón de la materia (...), residenciándose en un orden como el penal, que no es el naturalmente competente»⁴⁰.

La consecuencia de dicho mandato no es otra que el traslado a la jurisdicción penal del enjuiciamiento de cuestiones propiamente tributarias, lo que obliga al juez penal a interpretar y aplicar el Derecho Tributario, ámbito en el que carece de la adecuada especialización, con el consiguiente riesgo para la tutela judicial efectiva⁴¹.

Más reparos constitucionales ha puesto otro sector doctrinal que, con diferente intensidad, ha denostado lo que considera una previsión inconstitucional, bien por estimar que constituye un exceso contrario al derecho a la tutela judicial efectiva⁴²; bien por entender que lesiona lo dispuesto en el artículo 106 CE, que somete la actuación administrativa al control judicial⁴³, cuestión ésta relacionada con el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley; o bien, finalmente, denunciando que atenta contra el derecho reconocido en el artículo 53.1 CE y contradice los artículos 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 62.1.a) de la —hoy derogada— Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁴⁴.

A nuestro juicio, pese a que la imposibilidad de que la liquidación vinculada al delito sea revisable ante la jurisdicción contencioso-administrativa no viola el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, sí pensamos que incide negativamente en las garantías que engloba el derecho a la tutela judicial efectiva, al encomendar el control de legalidad de actos tributarios a órganos no especializados en la materia. Dos son las razones que explican que se actúe de esta manera. La primera, la celeridad y agilidad en la recaudación de dichas deudas tributarias, lo que convierte la cuantificación administrativa en una especie de liquidación a cuenta de la determinación por el juez penal de la deuda tributaria⁴⁵, a fin de no demorar el proceso recaudatorio. Sin embargo,

40. MARTÍN LÓPEZ, *QF*, 2018, p. 73

41. MARTÍN LÓPEZ, *QF*, 2018, p. 73.

42. LÓPEZ DÍAZ, *REDF*, 2015, p. 38; MERINO JARA, I.: «El delito fiscal y la Administración Tributaria», en: PATÓN GARCÍA (Coord.): *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer, 2016, p. 170.

43. ESPEJO POYATO, *RCyT*, 2015, p. 29; TEJERIZO LÓPEZ, por su parte, sostiene que la citada irrecurribilidad atenta contra varios derechos constitucionales, a saber: el derecho a la no indefensión (artículo 24.1 CE), el derecho a la propiedad (artículo 33.1 CE) y el derecho a recurrir todos los actos administrativos (artículo 106 CE). TEJERIZO LÓPEZ, *REDF*, 2016, p. 34; RUIZ ZAPATERO, *QF*, 2016, pp. 127 y 131.

44. SÁNCHEZ PEDROCHE, *CEF Fiscal Impuestos*, p. 64.

45. LÓPEZ DÍAZ, *REDF*, 2015, p. 37.

este objetivo debería resultar secundario frente a la consecución de un sistema que otorgue a los ciudadanos mayores garantías jurídicas⁴⁶.

Y la segunda, el temor a que el paralelismo procedimental pudiera provocar pronunciamientos contradictorios entre dos órdenes jurisdiccionales, el penal y el contencioso-administrativo⁴⁷. Nótese que ello no constituye sino un mal entendimiento⁴⁸ del alcance de la prejudicialidad penal en estos casos que, conforme al artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se atribuye al juez de lo penal «a los exclusivos efectos de la represión», es decir, en aras a determinar si existe o no delito fiscal, pero no para efectuar el control de legalidad de la liquidación de esta cuota vinculada al delito, que solo compete a la jurisdicción contencioso-administrativa. En suma, cabe afirmar que la prohibición de las «dos verdades judiciales» tampoco se erige en argumento válido para denegar el acceso de estas liquidaciones a la jurisdicción contencioso-administrativa, que se revela en este caso como la más adecuada.

Sea como fuere, lo cierto es que este aspecto no pasó desapercibido al Consejo de Estado que, ya en su dictamen⁴⁹ sobre el Anteproyecto de Ley, razonó que si bien la regla de la irrecurribilidad se justificaba en el hecho de que la tutela judicial efectiva se dispensaba en estos casos por el juez penal (ya que se prevé el ajuste de la liquidación a lo que se determine en el proceso penal) y, en el supuesto de que recayera sentencia firme sin apreciar la existencia de delito, en la posibilidad de recurrir la liquidación ya no vinculada al delito, «parece claro que ha de arbitrarse algún medio en la vía administrativa para combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que puedan concurrir en la liquidación». Lejos de circunscribirse a los errores procedimentales, dicho cauce debería haberse extendido, en buena lógica, a las cuestiones sustanciales⁵⁰ de la liquidación tributaria, en cumplimiento del derecho a la tutela judicial efectiva, sin sustraer al conocimiento del orden contencioso-administrativo cuestiones que le corresponden *rationae materiae*. Ninguna de estas sugerencias se vio plasmada, sin embargo, en la Ley 34/2015, lo que se traduce en la actualidad en la vigencia de un sistema potencialmente vulnerador del derecho a la tutela judicial efectiva.

2.1.4. La virtualidad del derecho a no declarar contra sí mismo ante la no paralización de la fase pre-procesal

A modo de cierre del presente bloque, relativo a la relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal, resulta inexcusable referirnos —

46. MARTÍN LÓPEZ, *QF*, 2018, p. 76.

47. RAMÍREZ GÓMEZ, *REDF*, 2016, pp. 81 y 82, se muestra asimismo crítico con esta opción del legislador.

48. MARTÍN LÓPEZ, *REDF*, 2018, pp. 74 y 75.

49. Dictamen del Consejo de Estado n° 130/2015, de 9 de abril.

50. PALAO TABOADA, *REDF*, 2015 p. 69; TEJERIZO LÓPEZ, *REDF*, 2016, p. 35; CALVO VÉRGEZ, *QF*, 2016, p. 70.

siquiera sucintamente— a la eficacia del derecho a la no autoincriminación en el sistema en vigor⁵¹.

Y ello porque, desde nuestra perspectiva, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva puede resultar doblemente lesionado con el modelo actual, susceptible de menoscabar tanto su vertiente de derecho al juez ordinario predeterminado por la ley (en su dimensión de juez natural), como su manifestación de derecho a no declarar contra sí mismo.

Si la regla de la irrecurribilidad de la liquidación vinculada al delito fundamentaba la primera vulneración potencial, la simultaneidad procedimental, una vez detectados indicios de la comisión de un delito, sin paralización de las actuaciones administrativas y con la posibilidad de practicar la denominada liquidación vinculada al delito, podría vaciar totalmente de contenido el derecho que ahora nos ocupa, proclamado en el artículo 24.2 CE y reconocido a nivel internacional.

En efecto, partiendo de la premisa de que «el reconocimiento de unos hechos en un determinado procedimiento de gestión o inspección no puede extenderse a otros procedimientos sancionadores»⁵², dicha garantía procedimental debería predicarse asimismo del procedimiento establecido en el Título VI de la LGT, al objeto de asegurar la protección del derecho a no declararse culpable que asiste a todo ciudadano en los procedimientos de carácter represivo⁵³.

De manera inversa, al permitir la continuación del procedimiento, en el que la Administración desplegará todas sus facultades de comprobación e investigación, incluida la obtención de información (ante las que el contribuyente está obligado a colaborar, so pena de incurrir en la infracción del artículo 203 LGT) que se incorporará mediante informe al proceso penal, se aumenta significativamente el riesgo de conculcar el derecho a no declarar contra sí mismo. Así lo ha denunciado un nutrido grupo de autores⁵⁴, que subraya incluso el debilitamiento que experimenta este derecho en comparación con el escenario normativo anterior, atendido el alargamiento de la fase pre-procesal y la nece-

51. Sobre la proyección y operatividad de este derecho en el sistema anterior, véase, pormenorizadamente: SANZ DÍAZ-PALACIOS, *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex - Universidad de Castilla La Mancha, Madrid, 2004; y, «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario (Algunas reflexiones en el «nuevo» marco conceptual de la Ley General Tributaria de 2003», *Fiscal mes a mes (Lefebvre)*, n° 101, 2004, pp. 25-30.

52. FALCÓN Y TELLA, Ramón: «El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo», *Quincena Fiscal*, n° 13, 2015, p. 14.

53. MARTÍNEZ MUÑOZ, *QF*, 2016, p. 100.

54. Véanse, entre otros: PALAO TABOADA, *REDF*, 2015, p. 70; SÁNCHEZ PEDROCHE, *CEF Fiscal Impuestos*, p. 60, al señalar que «tal mixtificación hace de todo punto imposible la aplicación del derecho fundamental a la no autoincriminación recogido en el artículo 25 de nuestra Constitución, atendido el amplísimo deber de colaborar con la inspección en vía administrativa que, lejos de detenerse se acelera, vulnerándose con ello también la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), pues el sistema permite una permeabilidad en el uso de las pruebas que entierra definitivamente cualquier pretensión de hacer efectivo el derecho a no autoinculparse, (...)»; y, MARTÍN LÓPEZ, *QF*, 2018, p. 67.

sidad de dictar liquidaciones vinculadas y no vinculadas al delito por parte de la Administración que contempla la actual regulación.

En este orden de ideas, se ha reclamado desde distintos ámbitos la adopción de medidas que restauren la plena virtualidad de este derecho. El Consejo General del Poder Judicial, en su Informe⁵⁵ sobre el Anteproyecto de Ley, ya señalaba expresamente que «cuando el procedimiento administrativo se halla íntimamente unido al proceso penal, deben reconocerse al interesado los mismos derechos que si el proceso penal se hubiera ya iniciado. Por tanto, deben ser observados los principios y garantías del artículo 24 CE, por lo que debería declararse la obligación de informar al obligado tributario de la situación del procedimiento, en todo caso y tan pronto se tengan sospechas de la posible existencia de un delito, evitando el acopio de material probatorio para enervar el principio de presunción de inocencia, al margen y sin conocimiento del sujeto».

También desde la doctrina se considera imprescindible el establecimiento de ciertos límites al traslado de información entre el procedimiento inspector y el proceso penal, de manera que aunque no se detengan las actuaciones administrativas de comprobación e investigación, el derecho a no autoincriminarse pueda desplegar su eficacia desde que se detecten los indicios de delito. Esta solución, no exenta de problemas, podría adoptar una diferente graduación, a saber, desde la prohibición de utilizar en el proceso penal la información obtenida coercitivamente del contribuyente en el procedimiento inspector previo (lo que entrañaría la dificultad de discernir el carácter autoincriminatorio o no de dichos datos); hasta la no incorporación al informe de aquellas pruebas obtenidas bajo la amenaza de sanción⁵⁶, sin perjuicio de extender la posibilidad de invocar el derecho a no declarar contra sí mismo a partir del momento en el que, dictada la propuesta de liquidación vinculada al delito, se notifica ésta al obligado tributario.

En términos similares nos posicionábamos ya en un trabajo anterior⁵⁷, relativo a la normativa precedente, pese a lo cual, al no haberse previsto un precepto que arbitre solución en este caso, cabe afirmar que el sistema vigente —caracterizado por la coexistencia de procedimientos y la comunicación de los datos obtenidos en el procedimiento inspector en el que se practica la liquidación— constituye una clara merma del derecho a no declararse culpable.

55. Informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el Anteproyecto de Ley 34/2015, p. 27.

56. LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: «Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, nº 4, 2016, p. 149; MARTÍNEZ MUÑOZ, QF, 2016, p. 102, que llega a esta conclusión tras analizar el *status quo* de esta problemática en Reino Unido; MARTÍN LÓPEZ, QF, 2018, p. 68.

57. RIBES RIBES, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, 2007, pp. 69 y ss; y, señaladamente, la página 85, donde defendíamos «la imposibilidad de tener en cuenta durante el proceso judicial los datos y circunstancias obtenidos coercitivamente del contribuyente en la fase de inspección, debiendo eliminarse del informe correspondiente en el que se hacen constar los resultados de las actuaciones practicadas los derivados de la confesión o aportación de pruebas por parte del obligado tributario bajo la amenaza de una sanción».

2.2. Efectos sobre el procedimiento de recaudación: la prosecución de las acciones de cobro

Como se ha destacado, uno de los objetivos principales de la reforma de la LGT operada mediante la Ley 34/2015 era posibilitar la liquidación y consiguiente recaudación de la deuda tributaria por parte de la Administración, pese a la pendencia del proceso penal. El camino para ello lo había iniciado ya el artículo 305.5 CP, tras su modificación por la LO 5/2010, en cuya Exposición de motivos se apuntaba hacia un nuevo modelo de relaciones procedimentales en la regulación del delito contra la Hacienda Pública.

Este relevante cambio legislativo obedece a los problemas que generaba el sistema anterior, a resultas de la paralización de la actuación administrativa —por mandato del antiguo artículo 180.1 LGT—, cuyo fundamento no se encontraba, sin embargo, en el principio *ne bis in idem* (toda vez que no estamos ante un procedimiento sancionador tributario), sino en una elemental exigencia del principio de seguridad jurídica, así como del principio de prevalencia de la jurisdicción penal.

Dicha paralización provocaba un notable retraso en el cobro de las deudas tributarias⁵⁸ y propiciaba, asimismo, una alteración conceptual en relación con el objeto, convirtiendo la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada del delito, con las importantes consecuencias prácticas que de ello se derivan⁵⁹. También las autoridades europeas exigían esa acción de liquidación, pese a la incoación del proceso penal, con vistas a agilizar el cobro de las deudas tributarias que constituyen recursos propios de la Unión Europea⁶⁰, acompasando de este modo la legislación nacional con el ordenamiento comunitario.

Con el fin de evitar todos estos inconvenientes, el actual artículo 255 LGT determina la continuación del procedimiento administrativo dirigido a la recaudación de las deudas tributarias liquidadas, salvo que el juez acuerde la suspensión de las actuaciones de ejecución. De acuerdo con ello, las acciones de cobro respecto de deudas liquidadas y vinculadas a un posible delito fiscal, se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de la LGT. En este sentido, admitida la denuncia o querrela por tal delito, la Admi-

58. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Diario La Ley*, 2011, pp. 3 y 4, donde reseña que «desde el año 1999 hasta el año 2010, la deuda viva en los juzgados —esto es, la diferencia entre la deuda denunciada y la deuda finalizada— se puede cifrar, aproximadamente, en unos cinco mil setecientos millones de euros».

59. Como resalta HERRERO DE EGAÑA, si tan solo se tratara de un simple cambio de *nomen iuris*, la cuestión no tendría mayor importancia. Pero lo cierto es que esa conversión de la deuda tributaria en responsabilidad civil conlleva una serie de consecuencias prácticas. Por ejemplo, «en materia concursal, no es lo mismo la calificación que merece un crédito tributario en un proceso concursal que la calificación que recibe un crédito por responsabilidad civil derivada del delito (...)». HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Diario La Ley*, 2011, p. 4.

60. MUÑOZ CUESTA, Javier: «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre», *Revista Aranzadi doctrinal*, n° 11, 2013, (www.aranzadidigital.es; última visita: 24 de julio de 2019).

nistración Tributaria notificará «al obligado tributario el inicio del periodo voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley».

Ningún reproche⁶¹ cabe oponer al vigente modelo desde la óptica del artículo 25 CE —principio *ne bis in idem*—, en la medida en que la justificación de la paralización del procedimiento de liquidación no radicaba en la interdicción de un doble enjuiciamiento, sino en el obligado respeto a los hechos que fije el juez penal, con base en la prevalencia de este orden jurisdiccional. Si con el anterior sistema ese respeto se imponía *ex-ante* (paralización de las actuaciones administrativas en espera de lo que dictamine el juez penal), ahora se consigue *ex-post*, posibilitando las actuaciones administrativas de liquidación y cobro, aunque dotándolas de carácter provisional, al tener que ajustarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257 LGT a lo que resuelva el juez penal.

En consonancia con ello, como es sabido, el *dictum* actual de la Disposición adicional décima de la LGT señala que en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, «la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio».

Como complemento del precepto enunciado, el artículo 256 LGT recoge las causas de oposición frente a los actos de recaudación de la deuda derivada de la liquidación vinculada al delito, que no son sino todos los posibles motivos de oposición a los actos de ejecución (providencia de apremio, diligencia de embargo y acuerdo de enajenación de los bienes embargados). Por esta razón, compartimos la crítica de quienes⁶² consideran esta norma superflua —al estar ya incluida en la remisión a las normas ordinarias de recaudación— y emplear incorrectamente el adverbio «solo».

Adicionalmente, conviene destacar algunas novedades relativas a la adopción de medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria, aun cuando no se alojen en el Título VI de la LGT. Estas medidas, contempladas en el artículo 81 LGT y tendentes a asegurar el cobro de las deudas tributarias, cesarán con carácter general a los seis meses de su adopción, con excepción —entre otros— del caso contemplado en el artículo 253 LGT, es decir, el refe-

61. En esta línea, favorable al sistema en vigor, se posicionan: BERTRÁN GIRÓN, *CaT*, 2012, p. 23; HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Diario La Ley*, 2011, p. 5; CALVO VÉRGEZ, *QF*, 2016, p. 45, donde señala que «con carácter general esta paralización del cobro de la acción administrativa resulta contraria a lo dispuesto en el art.31 de la Constitución, en tanto en cuanto no se justifica, ni siquiera por la incidencia de la vertiente penal, esta nueva posposición del deber legal de contribuir». Si bien este mismo autor reconoce que «a nuestro juicio hubiera sido preferible, de cara a salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva, que única y exclusivamente se hubiese admitido la práctica de la liquidación respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación que no se hallasen vinculados a los hechos determinantes del presunto delito contra la Hacienda Pública» (p.53).

62. PALAO TABOADA, *REDF*, 2015, p. 59.

rente a la liquidación vinculada al delito, cuyos efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción (artículo 81.6 LGT).

Es más, tras la reforma se dispone que estas medidas podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la deuda. Y, «si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento».

Por último, el apartado 8 del artículo 81 LGT establece que la Administración Tributaria podrá adoptar tales medidas cautelares cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado liquidación vinculada al delito. Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración Tributaria con posterioridad a la incoación de las diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En definitiva, cabe afirmar que la facultad de la Administración Tributaria de adoptar medidas cautelares en garantía del crédito tributario se independiza del procedimiento penal, aunque se somete al control del órgano judicial de este orden, en tanto en cuanto, según el artículo 81.8 LGT, «adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración Tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento».

La prosecución de las acciones de cobro, acompañada de la posibilidad de adoptar medidas cautelares por parte del Fisco, cuenta con no pocos detractores⁶³ en sede doctrinal, que califican el sistema vigente como una «penetración» del espíritu tributario en el ámbito penal. A nuestro juicio, sin

63. MARTÍN QUERALT: «La conflictiva relación entre Derecho Tributario y Derecho Penal», en: *VVAA: VII Congreso Tributario*, AEDAF-CGPJ, 2011, pp. 155 y 159. En esta dirección se ha manifestado, igualmente, TEJERIZO LÓPEZ, al afirmar que «una persona que está siendo investigada por un posible delito fiscal no debe nada a la Hacienda Pública porque está amparada por el principio de presunción de inocencia y, por lo tanto, no es un deudor tributario. Solo lo será después de que se dicte la sentencia correspondiente y se conozca el montante de la deuda tributaria, si es que llega a existir, y si se dan los elementos del injusto que califican el comportamiento del acusado como delictivo. Mientras tanto, habrá sospechas o indicios más o menos fundados, pero nada más». Y, en relación con las medidas cautelares, este autor sostiene que la Administración Tributaria siempre puede solicitar su adopción al juez penal, siendo lo contrario un «grave atentado al principio de división de poderes que sanciona nuestra Constitución, porque el poder ejecutivo no puede inmiscuirse en la actuación del poder judicial, a menos que este lo solicite». TEJERIZO LÓPEZ, *REDF*, 2016, pp. 25, 30 y 33.

embargo, la prevalencia del orden penal se sigue manteniendo también en este campo, como demuestra, de una parte, la facultad que se concede al juez penal para suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiéndose con ello el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecución de la liquidación tributaria; y, de otra parte, el necesario ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue sobre la existencia y cuantía de la defraudación; de todo lo cual se desprende que la liquidación tributaria de los elementos vinculados al delito (y su consiguiente cobro) continúa estando supeditada al resultado del proceso penal.

2.3. El procedimiento sancionador tributario y el proceso penal a la luz del principio *ne bis in idem*

Como es sabido, no obstante la falta de formulación expresa en la CE, el principio *ne bis in idem* —proclamado en el artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea— se considera integrado en el artículo 25 de nuestra Carta Magna y alberga una doble vertiente. Desde el punto de vista material, prohíbe la existencia de una doble sanción cuando concorra la triple identidad de hechos, sujetos y fundamento⁶⁴. Mientras que desde la perspectiva formal, impide el desarrollo de un doble procedimiento, otorgando preferencia al proceso penal sobre el procedimiento sancionador tributario.

Conforme a la normativa en vigor, el artículo 250.2 LGT dispone que «en los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. De no haberse apreciado la existencia de

64. Siendo obvio que no cabe imponer sanciones administrativas cuando los hechos han sido objeto de una previa sentencia penal, más problemática presenta la situación inversa, esto es, la posibilidad de sanción penal cuando la Administración, habiendo estimado que los hechos no eran constitutivos de delito, prosiguió su actuación e impuso la sanción correspondiente. En su Sentencia 2/2003, de 16 de enero (reiterada en la STC 334/2005, de 20 de diciembre) el TC declaró —con clara modificación de su doctrina anterior— que, pese a concurrir la triple identidad, la doble sanción impuesta no conculcaría el principio *ne bis in idem* si no hay una reiteración punitiva efectiva; entendiéndose que esta no se produce cuando la posterior sentencia penal descontó el importe de la multa administrativa, así como el tiempo de privación de determinados derechos. Véase, ampliamente: RIBES RIBES, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, 2007, pp. 105 a 108.

delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados».

Dos son las novedades que se incorporan en comparación con la regulación anterior. La primera consiste en la delimitación de los supuestos en los que se aplica la prohibición de iniciar el procedimiento sancionador tributario o, en su caso, continuarlo, que ahora se circunscribe a la «liquidación vinculada al delito». Esta previsión resulta lógica, en el bien entendido de que solo en este caso se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.

La segunda se refiere —teniendo en cuenta que las actuaciones administrativas continúan hasta la práctica de la liquidación correspondiente— a la determinación del momento en el que, iniciado previamente un procedimiento sancionador, debe entenderse este concluido, lo que ocurrirá cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

En este sentido, el sector doctrinal mayoritario⁶⁵ ha calificado de mejora la redacción actual, pues permite a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento de liquidación hasta su finalización, limitándose a suspender el procedimiento sancionador tributario en supuestos de delito fiscal. Ello contrasta con la práctica habitual al amparo del antiguo artículo 180 LGT, de suspender el procedimiento de liquidación en dicho caso, que implicaba una incorrecta extensión⁶⁶ del ámbito de aplicación del citado principio a ámbitos ajenos al procedimiento sancionador.

En efecto, la actual regulación no comporta *a priori* lesión alguna del principio *ne bis in idem* en su aspecto formal, dado que las actuaciones inspectoras no suponen ejercicio del *ius puniendi*. Con todo, conviene tener presente que tal procedimiento inspector se convierte en una especie de fase preprocesal instructora, en la que el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación se incorporan al posterior proceso penal a través del informe de la inspección, por lo que no es de extrañar que algún autor⁶⁷ haya planteado la posibilidad, siquiera indirecta, de que dicho principio se pudiera ver afectado por ello en su dimensión formal o procedimental.

En otro orden de ideas, si la abstención de iniciar o continuar un procedimiento administrativo sancionador se limita a la liquidación vinculada al delito, ello se traduce en que ningún obstáculo existe para la tramitación del procedimiento sancionador respecto de las liquidaciones no relacionadas con posibles delitos fiscales⁶⁸.

65. MARTÍNEZ MUÑOZ, *QF*, 2016, p. 94.

66. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *CT*, n°167, 2018, p. 123.

67. MARTÍN LÓPEZ, *QF*, 2018, pp. 68 y 69.

68. A juicio de LÓPEZ DÍAZ, sin embargo, esta situación contrariaría el principio *ne bis in idem*, atendida la tramitación de los dos procedimientos —penal y administrativo sancionador—, y solo

Una vez finalizado el proceso penal con sentencia absolutoria firme, el último párrafo del artículo 250.2 LGT habilita a la Administración Tributaria para iniciar, cuando proceda, el procedimiento sancionador, con el único límite de respetar los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados. En este punto, disintimos de quienes⁶⁹ defienden que tal previsión transgrede la interpretación dada al principio *ne bis in idem* por la normativa y jurisprudencia europea. Ninguna quiebra de este principio en su vertiente formal se produce, en nuestra opinión, en los casos en los que no habiéndose apreciado la existencia de delito por parte del órgano judicial, se permite a la Administración el inicio del procedimiento sancionador.

Cierto es que asistimos con ello a un doble ejercicio del *ius puniendi*, primero en sede judicial y después en el ámbito administrativo, que una primera jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos parecía rechazar con independencia de cual fuera el signo de la sentencia firme recaída. Sin embargo, la consiguiente impunidad de los obligados tributarios que acarrearía en vía administrativa esta estricta interpretación del Tribunal de Estrasburgo, motivó que el mismo modificara su postura en torno a este extremo, flexibilizando el alcance de la dimensión formal de este principio y admitiendo la duplicidad de procedimientos⁷⁰, en el marco de las exigencias de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad. De conformidad con esta reciente doctrina jurisprudencial del TEDH, cuyo principal exponente es la Sentencia de 15 de noviembre de 2016⁷¹, consideramos que el artículo 250.2, último párrafo, de la LGT se adecúa perfectamente al contenido esencial del principio *ne bis in idem* en su vertiente formal.

3. CONCLUSIÓN

El análisis efectuado pone de relieve que la última reforma acometida en este ámbito presenta, a la vez, luces y sombras, no siendo posible, a nuestro entender, una valoración positiva global, pero tampoco un rechazo frontal de la totalidad de las novedades introducidas.

De entre los aspectos criticables, dos son los que concitan mayor problemática⁷², especialmente desde el prisma del respeto al derecho a la tutela judi-

quedaría justificada «si se rompe alguno o varios de los elementos de la triple identidad». LÓPEZ DÍAZ, *REDF*, 2015, p. 25.

69. De esta posición participa, entre otros, MARTÍNEZ MUÑOZ, que opina que cuando la administración inicia el procedimiento sancionador, al no haberse apreciado la existencia de delito, el presunto infractor está siendo juzgado doblemente, violándose de esta forma sus derechos fundamentales. MARTÍNEZ MUÑOZ, *QF*, 2016, pp. 96 y 97.

70. MARTÍN LÓPEZ, *QF*, 2018, p. 69.

71. Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 15 de noviembre de 2016, Asunto *A and B v. Norway*.

72. Nos adherimos así a la opinión defendida por un grupo de eminentes Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, firmantes de la denominada «Declaración de Granada», el 18 de

cial efectiva de los obligados tributarios en sus distintas manifestaciones. El primero estriba en la posibilidad de llevar a cabo un procedimiento de inspección, con liquidación incluida, de modo paralelo a una instrucción penal en la que se está investigando la hipotética existencia de un delito contra la Hacienda Pública. Y, el segundo, radica en la irrecurribilidad de las liquidaciones vinculadas al delito, cuyo conocimiento se sustrae no solo de los correspondientes órganos en vía administrativa, sino también de los de la jurisdicción contencioso-administrativa, en lo que a nuestro juicio constituye una flagrante transgresión del artículo 24.1 CE.

Pese al carácter loable de la reforma, encaminada a establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro —siquiera provisional— de las mismas aun en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un proceso penal, cabe oponer que la forma en que ello se ha articulado revela numerosas cuestiones controvertidas, que incurren en incoherencias⁷³, motivo por el cual algunos autores han calificado la actual normativa de «artificiosa»⁷⁴.

Junto a los aspectos ya reseñados (simultaneidad procedimental e irrecurribilidad), aparecen otros no menos importantes, que plantearán cierta complejidad en su aplicación práctica, como son los relativos a la doble liquidación y a la correlativa delimitación entre elementos vinculados o no al delito; o a la eficacia real del derecho a no declarar contra sí mismo ante la continuación del procedimiento administrativo de comprobación e investigación.

Ningún reproche técnico cabe realizar, desde nuestro punto de vista, tanto respecto a la prosecución de las acciones de cobro —principal finalidad de la reforma—, como en relación con la tramitación de un eventual procedimiento sancionador tributario que, en los términos contemplados en la normativa en vigor, se reputa respetuoso con las exigencias del principio *ne bis in idem*, en su doble formulación e interpretación constitucional y europea.

mayo de 2018. VVAA: «Declaración de Granada», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 179, 2018, pp. 25 y 26.

73. SÁNCHEZ PEDROCHE, *CEF Fiscal Impuestos*, p. 62, donde denuncia que: «Se juega así a todas las barajas, resultando a la postre una regulación incoherente y falaz, pues si la liquidación es administrativa, como lo es, debe ser impugnabile y, en caso contrario, no debería permitirse su práctica, estando ya los hechos *sub iudice*, y en instrucción ante la jurisdicción penal, salvo que se hubiese optado, (...), por un modelo coherente de prejudicialidad administrativa no devolutiva. Se crean así institutos jurídicos que abjurán de su verdadera naturaleza jurídica, convirtiéndose en híbridos que únicamente responden a una mal entendida eficacia administrativa práctica, tan rechazable como espuria. Demasiadas incoherencias juntas».

74. PALAO TABOADA, *REDF*, 2015, p. 72. Muy crítico se muestra también Ramírez Gómez, al señalar que «el legislador ha optado por una solución que vulnera categorías dogmáticas sólidamente aceptadas, cuestiona el respeto de derechos constitucionales, (...), claramente arraigados en nuestro ordenamiento, y deja al desarrollo reglamentario la respuesta a los múltiples problemas de aplicación práctica que el complejo nuevo sistema plantea»; RAMÍREZ GÓMEZ, *REDF*, 2016, pp. 96 y 97; y, CALVO VÉRGEZ, *QF*, 2016, p. 85.

BIBLIOGRAFÍA

- BAÑERES SANTOS, F.: «Delito fiscal (art.305, 306 y 307)», en: Quintero Olivares, G. (Dir.): «La Reforma penal de 2010: análisis y comentarios», Aranzadi, 2010, pp. 259-263.
- BERTRÁN GIRÓN, F.: «El proyecto de ley de reforma del art.305 del Código Penal: principales novedades», en Carta Tributaria nº 19-20, 2012, pp. 11-30.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT», en Quincena Fiscal nº 11, 2016, pp. 21 a 86.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: «El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010», Thomson Reuters - Aranzadi, 2012.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: «Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública», en Quincena Fiscal nº 10, 2016, pp. 37-64.
- ESPEJO POYATO, I.: «Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal», Marcial Pons, Madrid, 2013.
- «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», en Revista de Contabilidad y Tributación (CEF) nº 388, 2015, pp. 5-36.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo», en Quincena Fiscal nº 1-2, 2011, pp. 7-13.
- «El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo», en Quincena Fiscal nº 13, 2015, pp. 11-14.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M^a. L.: «La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública: ¿jurisdicción penal o Administración Tributaria?», en Crónica Tributaria nº 167, 2018, pp. 91-134.
- «Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios», en Crónica Tributaria nº 168, 2018, pp. 17-105.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: «Prejudicialidad penal y delito fiscal», en Diario La Ley nº 7741, Sección Tribuna, 22 de noviembre de 2011, [LA LEY 17925/2011].
- IGLESIAS CAPELLAS, J.: «Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria», en Revista de Contabilidad y Tributación (CEF) nº 359, 2013, pp. 103-146.
- LITAGO LLEDÓ, R.: «Un nuevo modelo de relaciones entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito fiscal», en Crónica Tributaria nº 165, 2017, pp. 55-100.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: «Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT», en Revista Española de Derecho Financiero nº 167, 2015, pp. 15-42.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria», en Quincena Fiscal nº 4, 2016, pp. 123-158.

- MARTÍN LÓPEZ, J.: «La «irrecurribilidad» ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley», en *Quincena Fiscal* n° 10, 2018, pp. 63-77.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La conflictiva relación entre Derecho Tributario y Derecho Penal», en *VVAA: «VII Congreso Tributario»*, Asociación Española de Asesores Fiscales - Consejo General del Poder Judicial, 2011, pp. 155-168.
- «A vueltas con el Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria», en *Tribuna Fiscal* n° 274, 2014, pp. 4-8.
- «Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada al delito», en *Carta Tributaria* n° 11, 2016, pp. 18-21.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario», en *Quincena Fiscal* n° 6, 2016, pp. 89-118.
- MERINO JARA, I.: «El delito fiscal y la Administración Tributaria», en: Patón García, G. (Coord.): «La nueva tributación tras la reforma fiscal», Wolters Kluwer, 2016, pp. 163-197.
- MUÑOZ CUESTA, F.J.: «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre», en *Revista Aranzadi doctrinal* n° 11, 2013. Accesible en: www.aranzadidigital.es.
- PALAO TABOADA, C.: «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de ley de modificación de la LGT», en *Revista Española de Derecho Financiero* n° 167, 2015, pp. 45-73.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «Las actuaciones de la Administración Tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública», en *Revista Española de Derecho Financiero* n° 171, 2016, pp. 57-98.
- RIBES RIBES, A.: «Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria», Iustel, 2007.
- «La supresión del trámite de audiencia previo a la remisión del expediente administrativo al orden penal en los delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista Española de Derecho Financiero* n° 143, 2009, pp. 663-688.
- RUIZ GARCÍA, J.R.: «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en *Revista Española de Derecho Financiero* n° 151, 2011, pp. 725-774.
- RUIZ ZAPATERO, G.G.: «La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal», en *Quincena Fiscal* n° 11, 2016, pp. 113-132.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: «Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública», Colex - Universidad de Castilla La Mancha, Madrid, 2004.
- «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario (Algunas reflexiones en el «nuevo» marco conceptual de la Ley General Tributaria de 2003», en *Fiscal mes a mes (Lefèbvre)* n° 101, 2004, pp. 25-30.
- «Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal», Atelier, 2009.

- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», en CEF Fiscal Impuestos, accesible en: https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/reforma-ley-general-tributaria-ley-34-2015_c_s.pdf, pp. 1-103.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública», en Revista Española de Derecho Financiero nº 170, 2016, pp. 17-35.
- VVAA: «Declaración de Granada», en Revista Española de Derecho Financiero nº 179, 2018, pp. 17-34.